ANALIZA REVIZIJSKIH NAKNADA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Buzov, Marija

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:002886

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

ANALIZA REVIZIJSKIH NAKNADA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Mentor:

izv. prof. dr. sc. Tina Vuko

Studentica:

Marija Buzov

Split, rujan 2020.

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

2. REGULATORNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE..... 5

2.1. Revizijska načela 5

2.2. Revizijski standardi i kodeks profesionalne etike 6

2.3. Kodeks profesionalne etike 7

2.4. Zakonski preduvjeti za obavljanje eksterne revizije 9

2.5. Obveza provođenja revizije 10

2.5.1. Pružatelji usluga revizije 11

2.5.2. Specifičnost revizije subjekata od javnog interesa 12

2.5.3. Obavljanje usluga revizije 13

2.6. Hrvatska revizorska komora 15

2.7. Ministarstvo financija 16

3. ODREĐIVANJE I REGULIRANJE REVIZIJSKIH NAKNADA..... 18

3.1. Potražnja za revizijskim uslugama 18

3.2. Ponuda revizijskih usluga 20

3.3. Određivanje revizijskih naknada 23

3.4. Nerevizijske naknade 26

4. ANALIZA REVIZIJSKIH NAKNADA..... 27

4.1. Opis uzorka i analiza učestalosti objave revizijskih naknada 27

4.2. Objava revizijskih naknada i usporedba s postojećim istraživanjima 29

4.3. Analiza iznosa revizijskih naknada 31

5. ZAKLJUČAK **32**

SAŽETAK **33**

SUMMARY **34**

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA **35**

LITERATURA **36**

1. UVOD

Predmet istraživanja ovog završnog rada su revizijske naknade odnosno njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj te njihovi iznosi. Politika reguliranja i određivanja revizijskih naknada dugogodišnja je te uvijek aktualna problematika, kako sa stručnog tako i sa znanstvenog aspekta. Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja nalaže obvezno objavljivanje iznosa u financijskim izvješćima društava odnosno u bilješkama uz financijske izvještaje. Unatoč tome, zbog nepostojanja sankcija u Hrvatskoj, brojna društva ne objavljuju iznose naknada za usluge revizora.

Cilj ovoga rada je analizirati objave iznosa naknada za usluge revizora. Nasumičnim odabirom petnaest društava čije su dionice uvrštene na trgovinski segment Uređenog tržišta Zagrebačke burze analizirani su podatci koji se odnose na objavljivanje i iznos revizijskih naknada, a koji su prema važećoj regulativi trebali biti dio njihovih financijskih izvještaja.

Završni rad sastoji se od pet poglavlja koja uključuju uvodni dio, opis regulatornog okvira revizijske profesije, revizijske naknade, analizu revizijskih naknada i zaključak.

U uvodnom dijelu objašnjena je problematika istraživanja, definiran je problem i cilj istraživanja te opisana struktura rada.

U drugom dijelu objašnjeno je što sve uključuje regulatorni okvir revizijske profesije odnosno koja načela, standarde i zakone moraju poštovati revizori. Također, prikazani su uvjeti koje treba zadovoljavati kako bi osoba mogla pružati revizijske usluge, strukovne udruge i nadzor nad revizijskom profesijom.

U trećem dijelu pojašnjen je pojam revizijske naknade te na koji način se ona određuje. Opisana je potražnja i ponuda za revizorskim uslugama kao temelj za određivanje revizijske naknade.

U četvrtom dijelu prikazana je analiza petnaest nasumično odabranih društava sa Zagrebačke burze, odnosno analiza podataka povezanih uz njihovo (ne)objavljivanje revizijskih naknada te iznose objavljenih revizijskih naknada u financijskih izvješćima.

U petom dijelu, odnosno posljednjem, donesen je zaključak o provedenom istraživanju i rezultatima proizašlim iz njega.

2. REGULATORNI OKVIR REVIZIJSKE PROFESIJE

2.1. REVIZIJSKA NAČELA

Načela su temelj struke koja ima teorijsku osnovanost potvrđenu praksom. Revizijska načela odnose se na pravila ponašanja koja su posljedica kumuliranog praktičnog iskustva i dostignuća teorije. Kako se mijenja praksa tako se mijenjaju i revizijska načela. Načela predstavljaju temelj za koncipiranje i razvoj revizijskih standarda.

Temeljem razmatranja suštine revizije, njene uloge i značaja u suvremenim tržišnim gospodarstvima te temeljem postojećih uvjeta može se zaključiti da bi temeljna načela revizije trebala biti[1]:

- načelo zakonitosti,
- načelo profesionalne etike,
- načelo neovisnosti,
- načelo stručnosti i kompetentnosti,
- načelo odgovornosti,
- načelo dokumentiranosti (pribavljanja dokaza),
- načelo korektnog izvješćivanja.

Načelo zakonitosti jedno je od najstarijih načela revizije koje ispituje usklađenost stanja s postojećim zakonskim propisima. Tvrdi da se u svom radu revizija mora pridržavati postojećih zakonskih propisa odnosno svih propisa ustanovljenih od strane nadležnog državnog tijela koji imaju zakonsko obilježje.

Načelo profesionalne etike podrazumijeva da se revizor u svom radu i ponašanju mora pridržavati određenih pravila te ponašanja kako bi se zaštitila revizija kao profesija od ponašanja pojedinih revizora, koji bi svojim neprimjerenim postupcima mogli urušiti ugled

[1] Sever Mališ. S., Tušek, B., Žager, L. (2016.): Revizija, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 66.-70.

struke. U tu svrhu donose se nacionalni kodeksi profesionalne etike sa obveznim pravilima ponašanja.

Načelo neovisnosti jedno je od najvažnijih načela revizije. Zahtijeva neovisnost i potpunu samostalnost revizora u obavljanju svog posla te da nisu u nikakvoj vezi s poslovanjem klijenta.

Načelo stručnosti i kompetentnosti zahtijeva da revizor mora imati određeno stručno obrazovanje i znanja koja će mu omogućiti kvalitetno obavljanje poslova revizije. Smatra se da revizor mora imati visoko stručno obrazovanje ekonomske struke te određeno odgovarajuće praktično iskustvo uz stalnu edukaciju.

Načelo odgovornosti obvezuje revizore da preuzmu konkretnu odgovornost za učinjene propusti u poslovanju. Odgovornost eksternog revizora najčešće se razmatra u slučajevima kada se utvrdi da je netko pretrpio gubitke jer se oslanjao na mišljenje revizora. Odgovornost interne revizije odnosi se na upravljanje poslovanjem i razvoj poduzeća. Stoga revizor treba utvrditi konkretnu odgovornost za nastale nepravilnosti otkrivene tijekom provedbe revizije. U slučaju prikrivanja stvarnog stanja te donošenja pogrešne ocjene, odgovornost snosi sam revizor.

Načelo dokumentiranosti tvrdi da svaka poslovna promjena mora biti popraćena odgovarajućom valjanom dokumentacijom. Također, podrazumijeva da se mišljenje revizora mora temeljiti na dokazima koji su dokumentirani u radnoj dokumentaciji revizora. Mišljenje se donosi temeljem dokaza u obliku računovodstvenih, statističkih i ostalih operativnih evidencija koje trebaju biti pouzdane, pregledne, dobro organizirane, sređene i ažurne.

Načelo korektnog izvješćivanja podrazumijeva da se revizor mora suzdržati od izražavanja mišljenja svaki put kada za to ne postoji mogućnost. Najčešća prepreka je nemogućnost pristupa potrebnoj dokumentaciji ili spriječenost u prikupljanju dostatnih i primjerenih revizijskih dokaza da bi se dalo razumno uvjerenje.

2.2. REVIZIJSKI STANDARDI I KODEKS PROFESIONALNE ETIKE

Revizijski standardi predstavljaju razrađena načela i smjernice revizije. To su temeljna pravila koja se koriste prilikom revizije financijskih izvještaja. Odnose se na metode i tehnike koje revizoru omogućuju obavljanje postupka revizije na adekvatan način. Oni su neophodni jer

usmjeravaju i ograničavaju revizore da djeluju unutar zadanog okvira te na taj način posao obave stručno i kvalitetno. Detaljnije razrađuju revizijska načela jer sadrže upute za provedbu postupaka revizije. Standardi nemaju snagu zakona, ali se redovito primjenjuju. Predstavljaju odraz razvoja revizijske profesije.

U Republici Hrvatskoj revizija se odvija sukladno s Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS) koje izdaje Međunarodna federacija računovođa (IFAC – International Federation of Accountants) i prevodi Hrvatska revizorska komora. Standardi se mijenjaju, usavršavaju i prilagođavaju ovisno o promjenama o okruženju i reviziji.

S obzirom na to da su Međunarodni revizijski standardi temeljni čimbenici razvoja revizijske profesije, oni se redovito implementiraju. Revizorima služe kao pravila i smjernice kojima se trebaju voditi kada vrše revizijsku analizu financijskih izvještaja nekog poduzeća. Temeljna su okosnica za neovisno revizorsko ispitivanje financijskih informacija.

2.3. KODEKS PROFESIONALNE ETIKE REVIZORA

Na temelju Zakona o reviziji[2] i Statuta Hrvatske revizorske komore[3] objavljuje se Kodeks etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti)[4], koji je pripremio Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA), u izvorniku objavila Međunarodna federacija računovođa (International Federation of Accountants, IFAC), a Hrvatska revizorska komora uz odobrenje IFAC-a prevela na hrvatski jezik.

Kodeks propisuje temeljna načela etike za profesionalne računovođe, odražavajući prihvaćanje odgovornosti za zaštitu javnog interesa od strane profesije. Načela određuju standard ponašanja kakvo se očekuje od svakog profesionalnog računovođe i uključuju načela integriteta, objektivnosti, profesionalne kompetentnosti i dužne pažnje, povjerljivosti, te profesionalnog ponašanja. Konceptualni okvir koji daje su profesionalni računovođe dužni primjenjivati kako bi identificirali, procijenili i postupali s prijetnjama pridržavanju navedenih

[2] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 106, st. 2, t. 6. i t. 8, čl. 108, st. 1, t. 4.
[3] Narodne novine, (2018): Statut Hrvatske revizorske komore, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 58/18, 65/20, čl. 1, čl. 17, t. 8.
[4] Narodne novine, (2020): Hrvatska revizorska komora – Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), Narodne novine d.d. Zagreb, broj 65/20.

temeljnih načela. Zahtjevi i materijali koje sadrži su za primjenu u vezi s različitim pitanjima radi pomaganja računovođama kod primjene konceptualnog okvira u odnosu na ta pitanja. Ako je riječ o angažmanima revizije i uvida ili angažmanima s izražavanjem uvjerenja, Kodeks propisuje Međunarodne standarde neovisnosti koji su uspostavljeni primjenom konceptualnog okvira na prijetnje neovisnosti kod obavljanja tih angažmana.

Kodeks sadrži sljedeće:[5]

- Dio 1. – Pridržavanje Kodeksa, temeljnih načela i konceptualnog okvira, koji uključuje temeljna načela i konceptualni okvir i primjenjuje se na sve profesionalne računovođe;
- Dio 2. – Profesionalni računovođe u gospodarstvu, koji sadrži dodatne materijale za profesionalne računovođe u gospodarstvu ako obavljaju profesionalne aktivnosti. Profesionalni računovođe u gospodarstvu uključuju profesionalne računovođe koji su zaposleni, angažirani ili s kojima je ugovoreno obavljanje izvršnih i drugih funkcija u, na primjer: trgovini, industriji ili uslužnim djelatnostima; javnom sektoru; sektoru obrazovanja; neprofitnom sektoru; regulatornim ili profesionalnim tijelima.

  Dio 2. se također primjenjuje na osobe koje su profesionalni računovođe u javnoj praksi ako profesionalne poslove obavljaju na osnovi odnosa s društvom bilo kao vanjski ugovaratelji, zaposlenici ili vlasnici;
- Dio 3. – Profesionalni računovođe u javnoj praksi, koji sadrži dodatne materijale za profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju profesionalne usluge;
- Međunarodni standardi neovisnosti, koji sadrže dodatne materijale koji se primjenjuju na profesionalne računovođe u javnoj praksi kada pružaju usluge izražavanja uvjerenja, kako slijedi:
- Dio 4A. – Neovisnost kod angažmana revizije i uvida, koji se primjenjuje na angažmane revizije i uvida;
- Dio 4B. – Neovisnost kod angažmana s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida, koji se primjenjuje na angažmane s izražavanjem uvjerenja koji nisu angažmani revizije i uvida;

[5] Narodne novine, (2020): Hrvatska revizorska komora – Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), Narodne novine d.d. Zagreb, broj 65/20.

- Pojmovnik koji sadrži definirane pojmove (zajedno s dodatnim objašnjenjima, ako je primjereno) i opisane pojmove koji imaju posebno značenje u pojedinim dijelovima Kodeksa. Osim toga Pojmovnik sadrži i popis kratica koje su korištene u Kodeksu i drugim standardima na koje se Kodeks poziva. Kodeks sadrži odjeljke koji pokrivaju određena tematska područja. Neki od tih odjeljaka su dalje podijeljeni na pododjeljke koji obrađuju određene aspekte tih tematskih područja. Svaki odjeljak Kodeksa, ako je primjereno, ima sljedeću strukturu:
    - uvod – sadrži predmet odjeljka i uvodi zahtjeve i materijale za primjenu u kontekstu konceptualnog okvira. Uvodni dio sadrži informacije koje su važne za razumijevanje i primjenu svakog dijela i njegovih odjeljaka, uključujući objašnjenja korištenih pojmova;
    - zahtjevi – propisuju opće i posebne obveze u vezi s predmetom odjeljka;
    - materijali za primjenu – daju kontekst, objašnjenja, sugestije za postupanje ili navode pitanja koja treba razmotriti, ilustracije i druge upute koje pomažu kod ispunjavanja zahtjeva.

2.4. ZAKONSKI PREDUVJETI ZA OBAVLJANJE EKSTERNE REVIZIJE

Zakonski preduvjeti potrebni su za uspješno funkcioniranje revizije. Sve zemlje s razvijenom revizijskom praksom donijele su odgovarajuće zakonske propise koji uređuju sva bitna pitanja od kojih zavisi uspješno funkcioniranje revizije u praksi.

Zakonom o reviziji[6] uređuje se obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja obveznika revizije, određuju se osobe ovlaštene za pružanje usluga revizije, uvjeti za obavljanje usluga revizije, revizorski odbor, osnivanje i rad Hrvatske revizorske komore te nadzor njezina poslovanja, nadzor i provjera kvalitete rada revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora, izdavanje i oduzimanje dozvole za obavljanje usluga revizije te druga pitanja u vezi s revizijom.

Zakonom o računovodstvu[7] uređuju se određena pitanja povezana s obavljanjem revizije, prije svega obveza revizije veže se za veličinu poduzetnika polazeći od uobičajenih uvjeta; iznosa

[6] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17.
[7] Narodne novine, (2018): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20.

ukupne aktive, prihoda i prosječnog broja zaposlenih. Također, Zakonom o računovodstvu, definiraju se godišnji financijski izvještaji te struktura revizorovog izvješća.

Zakonom o trgovačkim društvima također se izravno ili neizravno uređuju pitanja podnošenja i uporabe godišnjih izvješća i financijskih izvještaja prema Upravi i Nadzornom odboru ili Upravnom odboru. No, zakonske odredbe se mijenjaju sukladno potrebama korisnika i okruženja (npr. ulazak Hrvatske u EU).[8]

2.5. OBVEZA PROVOĐENJA REVIZIJE

Prema odredbama Zakona o računovodstvu[9], obvezi revizije godišnjih financijskih izvještaja podliježu financijski izvještaji svih dioničkih društava, komanditnih društava i društava s ograničenom odgovornošću čiji pojedinačni, odnosno konsolidirani podaci u godini koja prethodi reviziji prelaze pokazatelje u barem dva od sljedeća tri uvjeta:

- iznos ukupne aktive 15.000.000,00 kuna,
- iznos prihoda 30.000.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine iznosi najmanje 25.

Također, reviziji podliježu i financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa, poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa, financijski izvještaji poduzetnika koji su podnijeli zahtjev za uvrštavanje svojih vrijednosnih papira na uređeno tržište, financijski izvještaji poduzetnika koji su sudjelovali u poslovnim pripajanjima, spajanjima, odnosno podjelama kao preuzimatelji ili novoosnovana društva.

Revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja i godišnjih izvješća i konsolidiranih godišnjih izvješća obavlja se u skladu sa Zakonom o računovodstvu i Zakonom o reviziji.

[8] Perić, H. (2016.): Analiza revizijskih naknada i njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj, str. 21.
[9] Narodne novine, (2018): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, čl. 20.

Prema Zakonu o reviziji[10] zakonska revizija je revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja koja se:

a) zahtijeva na temelju prava Europske unije,

b) zahtijeva na temelju propisa Republike Hrvatske ili

c) dobrovoljno obavlja na zahtjev malih poduzetnika ako je po opsegu i sadržaju jednakovrijedna s revizijom koja se provodi u skladu s pod točkom b).

2.5.1. PRUŽATELJI USLUGA REVIZIJE

Zakonom o reviziji utvrđeno je da usluge revizije mogu obavljati ovlašteni revizori, samostalni revizori, zajednički revizorski uredi i revizorska društva.

Za stjecanje certifikata ovlaštenog revizora osoba mora:

- imati visoko stručno obrazovanje,
- imati radno iskustvo od najmanje pet godina na poslovima obavljanja revizije uz mentorstvo ovlaštenog revizora,
- imati položen ispit za ovlaštenog revizora,
- aktivno se služiti hrvatskim jezikom u govoru i pismu,
- imati hrvatsko državljanstvo,
- imati dokaz da nije pravomoćno osuđivan za kaznena djela protiv sigurnosti platnog prometa i poslovanja.[11]

Samostalni revizor je ovlašteni revizor koji reviziju obavlja kao samostalnu djelatnost i upisan je u registar samostalnih revizora koji se vodi u Hrvatskoj revizorskoj komori.

Radi obavljanja revizorskih usluga, dva ili više ovlaštenih revizora mogu osnovati zajednički revizorski ured. Međusobna prava i obveze uređuju se ugovorom. Revizorsko društvo osniva se kao trgovačko društvo u skladu s odredbama Zakona o reviziji[12] i Zakona o trgovačkim društvima[13].

[10] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 4.
[11] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17.
[12] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 17.
[13] Narodne novine, (2019): Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 40/19.

2.5.2. SPECIFIČNOSTI REVIZIJE SUBJEKATA OD JAVNOG INTERESA

Ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima povjerila se provedba zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Provedba na temelju zakona jača stupanj povjerenja javnosti u godišnje financijske izvještaje takvih subjekata. Kako bi se osigurala odgovarajuća kvaliteta zakonskih revizija važno je utvrditi detaljna pravila kojima podliježu ovlašteni revizori i revizorska društva. Zajednički regulatorni pristup trebao bi jačati integritet, neovisnost, objektivnost, odgovornost, transparentnost i pouzdanost ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Razina naknada primljenih od jednog subjekta koji je predmet revizije može predstavljati prijetnju neovisnosti. Važno je osigurati da primljene naknade za obavljenu reviziju ni na koji način ne ovise o ishodu revizije. Potrebno je uspostaviti postupak koji uključuje revizorski odbor radi osiguranja kvalitete revizije. Revizorski odbor, na temelju opravdanih razloga, odlučuje može li ovlašteni revizor ili revizorsko društvo nastaviti s obavljanjem zakonske revizije subjekta s kojim se postao pretjerano ovisan. S cilju izbjegavanja sukoba interesa ovlašteni revizor ili revizorsko društvo trebali bi revizorskom odboru jednom godišnje potvrditi svoju neovisnost.

Rast vrijednosti zakonske revizije bilo bi moguće kada bi postojala bolja komunikacija između ovlaštenog revizora ili revizorskog društva, s jedne strane, te revizorskog odbora s druge strane. Važno je da se revizorskom odboru podnose dodatna i detaljnija izvješća o rezultatima zakonske revizije. Povećanje transparentnosti izvješćivanja rezultiralo bi znatnim povećanjem povjerenja u ovlaštene revizore i revizorska društva. Stoga bi ovlašteni revizori i revizorska društva trebali biti obvezni objaviti svoje financijske informacije kojima je posebno iskazan njihov ukupan promet.

Revizorski odbor u ulozi odabira novog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva bi trebao imati veću potporu. Kako bi se mogao donijeti pravi izbor, preporuka revizorskog odbora trebala bi sadržavati barem dva moguća kandidata za revizijski angažman, kao i opravdano opredjeljenje za jednog od njih. Natječajna dokumentacija treba sadržavati transparentne i nediskriminirajuće kriterije odabira koji će se primijeniti za ocjenu ponuda. Međutim, treba uzeti u obzir da taj postupak uzrokuje nerazmjerne troškove za poduzetnike manje tržišne kapitalizacije ili male i srednje subjekte javnog interesa. Da bi ih se zaštitilo, oslobođeni su obveze organiziranja postupka odabira novog ovlaštenog revizora ili revizorskog društva.

Kako bi se osigurala pravna sigurnost i neometani prijelaz na režim uveden Uredbom[14], važno je uvesti prijelazno razdoblje u vezi sa stupanjem na snagu obveze rotiranja ovlaštenih revizora i revizorskih društava i obveze organiziranja postupka odabira ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Revizorsko izvješće sastavlja se u skladu s odredbama Direktive 2006/43/EZ[15] i mora biti napisano jasnim i nedvosmislenim jezikom. Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo ne smiju koristiti naziv niti jednog nadležnog tijela na način koji bi ukazivao ili sugerirao da to tijelo podržava ili odobrava neko revizorsko izvješće.

Ovlašteni revizor ili revizorsko društvo koji obavljaju zakonsku/e reviziju/e subjekata od javnog interesa objavljuju godišnje izvješće o transparentnosti najkasnije četiri mjeseca od kraja svake financijske godine na svojim poslovnim internetskim stranicama. Nadležna tijela moraju biti obaviještena da je izvješće o transparentnosti objavljeno na internetskim stranicama ili da je ažurirano, ovisno o slučaju.

2.5.3. OBAVLJANJE USLUGA REVIZIJE

Prema Zakonu o reviziji[16], revizija se obavlja u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima, pravilima revizijske struke te drugim pravilima i propisima, poštujući Kodeks profesionalne etike revizora.

Stoga se međusobna prava i obveze revizorskog društva ili samostalnog revizora i pravne osobe kod koje se obavlja revizija uređuju ugovorom o reviziji koji mora biti zaključen u pisanom obliku. Društvo kod kojeg se obavlja revizija dužno je ovlaštenim revizorima i osobama koje obavljaju poslove revizije staviti na raspolaganje cjelokupnu potrebnu dokumentaciju, isprave i izvješća te im omogućiti pristup računalnim programima i pružiti sve informacije potrebne za obavljanje revizije.

[14] Službeni list Europske unije, (2014.) :Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke komisije 2005/909/EZ, broj 537/2014, L158/77.

[15] Službeni list Europske unije, (2014.): Direktiva Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, broj 2014/56/EU, L158/196, čl. 28.

[16] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 5.

Ovlašteni revizor priprema cjelovitu i preglednu radnu dokumentaciju koja potkrepljuje revizorsko mišljenje. Komora posebnim pravilnicima, uz prethodnu suglasnost Odbora za javni nadzor revizije, uređuje oblik i sadržaj radne dokumentacije.

Ovlašteni revizor ne smije obavljati reviziju kod pravne osobe:[17]

- u kojoj je vlasnik udjela ili dionica,
- u kojoj je sudjelovao u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija,
- u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave, prokurist, opunomoćenik ili zaposlenik,
- u kojoj je član nadzornog odbora, član uprave ili prokurist njegov bračni drug, njegov srodnik po krvi u pravnoj liniji do drugog stupnja,
- ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njegovu neovisnost i objektivnost.

Radna dokumentacija koju prikuplja i priprema ovlašteni revizor, revizorsko društvo ili samostalni revizor čuva se najmanje deset godina, počevši od poslovne godine na koju se revizija odnosi te su vlasništvo revizorskog društva ili samostalnog revizora. Povjerljiva je u naravi i može se koristiti samo za potrebe revizije u skladu sa Zakonom o zaštiti tajnosti podataka.

Revizorsko društvo i samostalni revizor, koji obavljaju reviziju društava od javnog interesa, dužni su u roku od tri mjeseca od isteka poslovne godine objaviti na svojim internetskim stranicama ili internetskim stranicama Hrvatske revizorske komore godišnja izvješća o transparentnosti. Za obavljenu reviziju plaća se naknada, a iznos naknade određuje se ugovorom.

Revizorsko društvo i samostalni revizor ne smiju obavljati reviziju kod pravne osobe:[18]

- u kojoj su vlasnici udjela ili dionica,
- koja je vlasnik udjela ili dionica revizorskog društva,
- u kojoj su sudjelovali u vođenju poslovnih knjiga ili izradi financijskih izvještaja za godinu za koju se obavlja revizija,

[17] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17.
[18] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17.

- s kojom su povezani na način da bi mogla postojati dvojba o neovisnosti i nepristranosti revizije.
- ako postoje druge okolnosti koje dovode u sumnju njihovu nepristranost.

2.6. HRVATSKA REVIZORSKA KOMORA

Komora je pravna osoba s javnim ovlastima utvrđenim Zakonom o reviziji, Statutom i drugim aktima. Strukovna je organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Članstvo u komori je obvezno.[19]

Javne ovlasti Hrvatske revizorske komore su: prevoditi i objavljivati na hrvatski jezik Međunarodne revizijske standarde, osim ako je te standarde usvojila Europska komisija; donositi nacionalne revizijske standarde za obavljanje drugih revizorskih usluga koje nisu obuhvaćene Međunarodnim revizijskim standardima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC) te davati njihova tumačenja, sve uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija; prevoditi i objavljivati etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC); odrediti program revizorskog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija; organizirati i provoditi revizorski ispit; odrediti program posebnog ispita i iznos naknade, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija; organizirati i provoditi poseban ispit.

U provedbi upravnog nadzora nad radom Hrvatske revizorske komore Ministarstvo financija, osim mjera predviđenih zakonom kojim se uređuje sustav državne uprave, ovlašteno je i sazvati Skupštinu Hrvatske revizorske komore, raspustiti Upravno vijeće Hrvatske revizorske komore i smijeniti predsjednika Hrvatske revizorske komore kada je to potrebno radi zaštite zakonitosti i dobrobiti revizorske struke.

Hrvatska revizorska komora financira se iz doprinosa i članarina njezinih članova i naknada propisanih ovim Zakonom za obavljanje povjerenih javnih ovlasti i drugih prihoda. Stopu doprinosa koju plaćaju revizorska društva na ostvarene prihode i iznos članarina određuje Hrvatska revizorska komora uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija. Na ovlaštene

[19] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 100.

revizore i revizorska društva ne primjenjuju se odredbe zakona kojim se uređuje Hrvatska gospodarska komora.

Statutom Hrvatske revizorske komore uređuje se: ustrojstvo, nadležnost, sastav, način izbora, prava i dužnosti tijela Hrvatske revizorske komore, prava i dužnosti revizorskih društava, samostalnih revizora i ovlaštenih revizora prema Hrvatskoj revizorskoj komori i ostala pitanja.[20]

Ministarstvo financija daje mišljenje na godišnje izvješće o radu Hrvatske revizorske komore, koje je Hrvatska revizorska komora dužna dostaviti Ministarstvu financija najkasnije u roku od šest mjeseci od isteka kalendarske godine na koju se godišnje izvješće odnosi.

2.7. MINISTARSTVO FINANCIJA

Ustrojstvena jedinica Ministarstva financija[21] obavlja poslove koji se odnose na nadzor i druge postupke nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima te ostalim subjektima nadzora utvrđenim Zakonom o reviziji[22] i Uredbom[23] o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa. Izriče nadzorne mjere i poduzima druge radnje usmjerene ka uklanjanju utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti.

Obavlja poslove koji se odnose na izdavanje i ukidanje odobrenja za rad ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i drugim subjektima. Ministarstvo financija vodi registar revizorskih društava, registar samostalnih revizora, registar ovlaštenih revizora, registar revizorskih vježbenika, registar revizorskih društava i registar ovlaštenih revizora iz drugih država članica, registar ovlaštenih revizora iz trećih zemalja, registar subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji i registar revizora u trećoj zemlji.

Surađuje s Hrvatskom revizorskom komorom i obavlja upravni nadzor nad radom Hrvatske revizorske komore u dijelu obavljanja povjerenih javnih ovlasti, odlučuje o žalbama protiv upravnih akata Hrvatske revizorske komore i daje potrebne prethodne suglasnosti.

---

20 Narodne novine, (2018): Statut Hrvatske revizorske komore, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 58/18, 65/20, čl. 1.
21 Ministarstvo financija Republike Hrvatske, (2020.): Revizija, raspoloživo na: https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/revizija/112, [11.09.2020.].
22 Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 68.
23 Službeni list Europske unije, (2014.) :Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke komisije 2005/909/EZ, broj 537/2014, L158/77.

Obavlja poslove koji se odnose na stručno osposobljavanje za polaganje revizorskog ispita te stalno stručno usavršavanje, poslovi vezani uz ispit osposobljenosti. Sudjeluje u izradi zakonom propisanih pravilnika i izrađuje godišnji program rada i godišnje izvješće o radu. Procjenjuje jednakovrijednost uvjeta propisanih za treće zemlje do stupanja na snagu odluke o jednakovrijednosti koju donese Europska komisija i sudjeluje u postupcima Europske komisije u vezi s usvajanjem Međunarodnih revizijskih standarda. Obavlja poslove koji se odnose na članstva u međunarodnim tijelima i organizacijama.

Izrađuje upute, smjernice i druge objave kojima se obavještavaju određene skupine subjekata nadzora i drugi adresati o objašnjenju ili načinu primjene određenih propisa. Priprema sadržaje za objavu na internetskim stranicama za koje je Zakonom o reviziji propisana obveza javne objave. Razmjenjuje informacije o nadzornim mjerama. Surađuje, dostavlja izvješća i skupne informacije Odboru europskih tijela za nadzor revizije (CEAOB-u) i ostalim nadležnim tijelima Europske unije. Pruža stručnu pomoć i surađuje u postupcima nadzora i provodi druge oblike suradnje s nadležnim tijelima drugih država članica i trećih zemalja odgovornih za odobrenje, registraciju, nadzor osiguranja kvalitete rada i nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava glede zakonske revizije. Obavlja poslove u vezi s prikupljanjem i dostavljanjem radne dokumentacije revizorskih društava. Vodi evidenciju sklopljenih ugovora o osiguranju od odgovornosti za štetu koje sklapaju i obnavljaju revizorska društva. Obavlja i druge poslove iz svoga djelokruga propisane zakonom kojim se uređuje revizija i Uredbom.

3. ODREĐIVANJE I REGULIRANJE REVIZIJSKIH NAKNADA

Kako bi bolje razumjeli tematiku revizijskih naknada prvi dio poglavlja obuhvatit će koncept ponude i potražnje za revizijskim uslugama, a potom razmotriti zakonski aspekt reguliranja revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj.

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj obavlja revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija. Revizorsko društvo mora imati zaposlenog najmanje jednog ovlaštenog revizora.

Revizijska naknada je iznos ili cijena koju revizor zaračunava klijentu za svoju uslugu, a određena je ugovorom. Najčešće se revizija odnosi na reviziju financijskih izvještaja. Od samog početka reguliranja zakonske revizije u Republici Hrvatskoj, utvrđena je i obveza naknade za revizorske usluge. Također, jedno vrijeme bila je uvedena i tarifa za revizijske usluge.

3.1. POTRAŽNJA ZA REVIZIJSKIM USLUGAMA

Iz dana u dan potražnja za revizijskim uslugama je sve veća zbog sve rastuće kompleksnosti načina poslovanja društava kao i zbog njihovog računovodstvenog obuhvata, posebno kada su u pitanju različite subjektivne računovodstvene procjene i složene transakcije. Vjerodostojnost prezentiranih financijskih izvještaja je važna jer, različiti korisnici i zainteresirane strane na temelju njih donose brojne poslovne odluke koje imaju realne ekonomske posljedice.

Kako bi se nadzirao rad menadžmenta te, osiguralo učinkovito funkcioniranje tržišta i alokacija resursa, proizašla je potreba za neovisnom revizijom. Revizori pružaju povjerenje u financijske informacije koje su dostupne menadžmentu, slabije investitorima i ostalim korisnicima financijskih izvještaja. Upravo interes korisnika za potvrdom vjerodostojnosti informacija iz financijskih izvještaja stvara podlogu potražnje za revizijom.

Potražnja za funkcijom revizije postoji u procesu komunikacije računovodstvenih informacija u kojem se informacije prenose do zainteresiranih stranaka i potencijalnih korisnika. Potreba

za neovisnom trećom stranom koja će utvrditi stupanj usklađenosti između tvrdnji menadžmenta i kriterija korisnika rezultat je četiri uvjeta, a to su[24]:

- sukob interesa
- posljedice
- složenost
- udaljenost.

Navedena četiri uvjeta osnovan su razlog izražene potražnje za eksternom revizijom.

Sukob interesa

S obzirom na to da menadžeri svojim odlukama mogu utjecati na konačan iznos pojedinih stavki financijskih izvještaja (koji im ugovorno donose određene bonuse ili neke druge pogodnosti) - može doći do sukoba interesa. Njihova manipulacija u svrhu kratkoročnog postizanje željenih financijskih ciljeva može rezultirati dugoročnim negativnim ekonomskim posljedicama za društvo. Time se namjerno kreiraju pristrane informacije u svrhu postizanja osobne koristi. S druge strane, mogu se nenamjerno kreirati pristrane informacije. Menadžeri tada svojim metodama kreiraju povoljne informacije koje će u konačnici poduzeću omogućiti da ostvari svoje ciljeve dok će biti zanemareni rizici kojima se izlaže druga strana na osnovi pristranih informacija o poslovanju društva.

Zbog svega navedenog izražena je potražnja za neovisnim nadzorom od strane eksternog revizora kako bi se otklonila mogućnost prikazivanja pristranih informacija odnosno smanjila asimetrija informacija između kreatora i dobavljača informacija iz financijskih izvještaja.

Posljedice

Zbog mogućih posljedica koje nastaju objavom revizijskog mišljenja pojavljuje se potražnja za neovisnom revizijom financijskih izvještaja. Revizijskim postupkom smanjuje se utjecaj asimetrije informacija[25] na donošenje poslovnih odluka te se provjerava istinitost i objektivnost objavljenih financijskih izvještaja. S obzirom na to da menadžeri mogu prikazati neprovjerene informacije to može dovesti do donošenja pogrešnih poslovnih odluka od strane zainteresiranih korisnika.

[24] Perić, H. (2016.): Analiza revizijskih naknada i njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj, str.11.
[25] Asimetrija informacija – veća dostupnost informacija neposrednim kreatorima (menadžmentu) u odnosu na manje obaviještene investitore i ostale korisnike.

Složenost

Financijski izvještaji postaju sve složeniji i kompliciraniji za razumijevanje. Kroz zakonske regulative propisano je objavljivanje dodatnih izvještaja ili detaljnijih analiza. Od samih se korisnika zahtijeva određena razina stručnosti i poznavanja informacijskog sustava koji se koristi pri izradi financijskih izvještaja. Stoga je izražena potražnja za revizijom zbog nemogućnosti pojedinih korisnika financijskih izvještaja da samostalnom analizom otkriju pogreške koje mogu imati veliki utjecaj na donošenje poslovnih odluka.

Udaljenost

Odvajanjem funkcija vlasništva i upravljanja korisnici financijskih izvještaja često nemaju mogućnost utjecaja na oblik i način izvještavanja pojedinog društva što može dovesti do udaljenosti koju karakterizira fizičko odvajanje, vremenska ili troškovna ograničenja. Korisnici informacija iz financijskih izvještaja su motivirani da se kvalitetno informiraju pri donošenju poslovnih odluka zbog čega nastaje potreba za uslugama neovisne treće strane odnosno neovisnog revizora.

3.2. PONUDA REVIZIJSKIH USLUGA

Od samih početaka na revizijskom tržištu očituje se visoka koncentracija. Osamdesete godine obilježio je streloviti rast „Velike osmorice" koji su se spojili s mnogo manjih tvrtki. Jedno od najvećih spajanja bilo je 1987. godine kada se Peat Marwick spojio s grupom Klynved Main Goerdeler. Stvoren je KPMG Peat Marwick, kasnije samo KPMG. Nakon dvije godine, Ernst & Whinney spojio se s Arthur Youngom i tako je nastao Ernst & Young. Par mjeseci poslije su se Deloitte, Haskins & Sells spojili s Touche Rossom te stvorili Deloitte & Touche. U srpnju 1998. Price Waterhouse spojio se s Coopers & Lybrandom čime je nastao PricewaterhouseCoopers. U SAD-u je tri godine nakon odjeknuo skandal s Enronom, a sa svjetske revizorske scene nestao je Arthur Andersen. Tako je nastala „Velika četvorka".[26]

„Velika četvorka" se istaknula svojom tehničkom, ljudskom i tržišnom ekspanzijom u odnosu na konkurenciju te im je to omogućilo detaljniju i precizniju analizu i reviziju. Globalno su

[26] Prema članku: Svijetom drmaju Velika trojka i Velika četvorka, dostupno na: http://lider.media/aktualno/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/n-svijetom-drmaju-velika-trojka-i-velika-cetvorka/, (11.07.2016.)

bili prepoznatljivi i rasprostranjeni dok su ostala revizorska društva ostala ograničena na revizije manjeg opsega i složenosti te samim time i nižim revizorskim naknadama.

Zbog velikih korporativnih prevara izgubljeno je povjerenje u revizijsku profesiju te se korisnici usluga revizije, pri izboru revizora, vode uglavnom iznosom naknade koju trebaju platiti revizoru za tu uslugu. Nerealno visoka očekivanja od revizijske profesije i nepovjerenje u kvalitetu revizije rezultirali su njenom degradacijom, a posljedice su se odrazile na visinu revizijskih naknada.[27]

S obzirom da je revizijsko tržište u posljednjih dvadeset godina pretrpjelo veliku reputacijsku štetu, teško je za očekivati da će se struktura revizijskog tržišta u bližoj budućnosti značajnije mijenjati. Visoka koncentracija predstavlja potencijalno veliki problem očuvanju kvalitete revizijskog posla. Iz godine u godinu se regulira poslovanje revizora kako bi se vratilo izgubljeno povjerenje.

Tržišne strukture u kojima postoji nekoliko velikih revizorskih društava koja dominiraju tržištem mogu ugroziti stabilnost cjelokupnog financijskog sustava u slučaju propasti jednog od tih društava. S druge strane, duljina revizorskog angažmana i situacije kad revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju većinu prihoda kod određenog klijenta ostvaruje pružanjem nerevizorskih usluga mogu ugroziti neovisnost revizora, a time utjecati i na kvalitetu revizije. Nadalje, rizici vezani uz visinu revizorske naknade uključuju mogućnosti da velika revizorska društva zbog svog velikog tržišnog udjela i visoke pregovaračke moći počnu diktirati i postavljati cijene.

Osim ključnih problema, koji su identificirani na razini gotovo svih država članica Europske unije, također je uočeno da se nacionalna tržišta revizije znatno razlikuju, pogotovo po pitanju regulatornog okvira. U skladu s time, revizorska reforma je bila usmjerena i na harmonizaciju revizorskih tržišta zemalja članica Europske unije.

[27] Perić, H. (2016.): Analiza revizijskih naknada i njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split, str. 20.

Kao glavni ciljevi revizorske reforme na razini Europske unije mogu se istaknuti:[28]

1. utvrditi postoji li mogućnost za smanjenje jaza između očekivanja investitora i koristi koje revizija stvarno pruža;

2. istražiti načine na koje se može poboljšati komunikacija revizora s korisnicima revizije i regulatorima po pitanju obuhvata posla koji su revizor obavili i pitanja koja su uočili prilikom obavljanja revizije;

3. ispitati postoje li sukobi interesa u postojećem sustavu revizije te koji bi bili odgovarajući postupci za uklanjanje mogućih sukoba interesa i osiguranje neovisnosti revizora;

4. osigurati učinkovit i neovisan javni nadzor revizije diljem Europske unije;

5. identificirati postoji li sistematski rizik povezan uz propast jednog od velikih revizorskih društava kao posljedica visoke tržišne koncentracije;

6. poboljšati mobilnost revizora i revizorskih društava na jedinstvenom tržištu Europske unije;

7. ispitati mogućnosti smanjenja regulatornih zahtjeva za mala i srednja poduzeća radi smanjenja administrativne opterećenosti.

Navedeni ciljevi su nakon nekoliko godina rasprava i dogovora 2014. godine rezultirali novim pravilima obavljanja zakonske revizije na području Europske unije u obliku izmijenjene Direktive (Direktiva 2014/56/EU)[29] i nove Uredbe koja uređuje reviziju subjekta od javnog interesa (Uredba 537/2014/EU)[30]. Državama članicama je dan rok od dvije godine da se prilagode i implementiraju nove odredbe u nacionalna zakonodavstva, a nova pravila se primjenjuju od 17. lipnja 2016. godine. Za razliku od Direktive, Uredba se direktno primjenjuje na sve države članice i ne mora se implementirati u nacionalna zakonodavstva.

[28] Sever Mališ. S., Novak, A., Brozović, M. (2016.): Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama – definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, str. 264 – 265.

[29] Službeni list Europske unije, (2014.): Direktiva Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, broj 2014/56/EU, L158/196.

[30] Službeni list Europske unije, (2014.): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke komisije 2005/909/EZ, broj 537/2014, L158/77.

3.3. ODREĐIVANJE REVIZIJSKE NAKNADE

Visina revizijskih naknada trebala bi biti povezana sa složenošću revizijskog postupka te rizikom revizijskog angažmana. Obuhvaća složenu međuzavisnost između potražnje za revizijskim uslugama, strukture revizijskog tržišta, prirode revizijskog društva i stvarnih troškova obavljanja revizije.

Ulaskom u Europsku uniju, zakonodavni okvir se usklađivao s propisima EU te je došlo do usvajanja novog Zakona o reviziji[31].

Prije toga, točnije od 5. lipnja 2006. godine do godine 2008. za određivanje revizijskih naknada. primjenjivala se Tarifa revizorskih usluga. Njome su se utvrđivali najniži iznosi naknada za revizorske usluge, kao i iznos naknade troškova koje imaju pravo naplatiti revizorsko društvo te samostalni revizor.

Utvrđivanje minimalne naknade imalo je za cilj zaštitu profesije te održavanje reputacije revizijske prakse. Međutim, Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja je utvrdila da se tim utvrđivanjem krše prava tržišnog natjecanja i da stoga to može sprječavati, ograničavati i narušavati tržišno natjecanje. Također, to može utjecati i na poslovanje te konkurentnost poduzetnika u Republici Hrvatskoj. Zato je 2008. godine izmjenama Zakona o reviziji[32] ukinuta Tarifa revizijskih usluga te je određeno da se iznos revizijske naknade određuje ugovorom. Takav ugovor ne smije biti podložan nikakvom obliku uvjetovanja i ne smije ovisiti ni biti povezan s pružanjem dodatnih usluga tijelu nad kojim se obavlja revizija.

Također, izmjenama i dopunama Pravilnika o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja[33] obveznici revizije moraju u svojim bilješkama uz financijske izvještaje objaviti ukupan iznos naknada koji za određenu financijsku godinu naplaćuje samostalni revizor ili revizorsko društvo za zakonski propisanu reviziju godišnjih financijskih izvještaja.

Osim u regulatornom fokusu, analiza revizorskih naknada i utvrđivanje determinanti revizijskih naknada u interesu je znanstvenika još od 1980. godine.[34] Brojna istraživanja su pokazala da su revizijske naknade ponajviše determinirane veličinom revidiranog klijenta, njegovom poslovnom složenošću i rizikom povezanim s klijentovim poslovanjem. Godine

[31] Narodne novine, (2005): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 146/05, 139/08, 144/12, 78/15.
[32] Narodne novine, (2008): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 139/08, čl. 36.
[33] Narodne novine (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 95/16, čl. 4.
[34] Vitezić, N., Vuko, T., Perić, H.: Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru.

2006. Hay, Knechel i Wong[35] proveli su meta-analizu dotadašnjih rezultata istraživanja revizijskih naknada na temelju više od sto znanstvenih radova koji su objavljeni u razdoblju od 1977. do 2002. godine. Analiza je obuhvatila ukupno 186 nezavisnih varijabli klasificiranih u 18 kategorija, tj. u tri osnovne skupine:

1. obilježja klijenta (veličina, složenost, inherentni rizik, profitabilnost, financijska poluga, vrsta vlasništva, interna kontrola, korporativno upravljanje, industrija);
2. obilježja revizora (kvaliteta revizora, trajanje revizijskog angažmana, lokacija revizora);
3. obilježja angažmana (vrijeme proteklo od datuma bilance do dana izdavanja revizijskog izvješća, vrijeme obavljanja revizije, problematične revizije, nerevizijske usluge, kompleksnost izvještavanja).

Pri utvrđivanju iznosa naknade revizora značajnu ulogu imaju sljedeći izdvojeni čimbenici:

- veličina klijenta – obično se mjeri visinom prihoda ili vrijednošću imovine,
- složenost klijenta – smatra se da je klijent složen ako ima dislocirane poslovne jedinice, veliki broj podružnica koje obavljaju različite djelatnosti, složen sustav internih kontrola i specifičnu strukturu imovine,
- profitabilnost klijenta – ako je klijent izrazito neprofitabilan, revizor mora angažirati više resursa jer očekuje nepravilnosti u financijskim izvještajima, a to povećava iznos revizije,
- vlasništvo – iznos revizije je veći što je veći broj subjekata u vlasništvu klijenta,
- vrijeme – revizori obično zaračunavaju veći iznos ako se revizija obavlja u razdoblju od siječnja do lipnja te ako je rok u kojem klijent zahtijeva revizorsko mišljenje relativno kratko,
- lokacija revizora – iznos revizije u određenim regijama pojedinih zemalja je viši nego u drugim regijama što je posljedica viših dohodaka zaposlenika u revizorskim društvima u tim regijama u usporedbi s dohotkom u drugim regijama,

[35] Vitezić, N., Vuko, T., Perić, H.: Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru.

- veličina revizora – velika revizorska društva obično zaračunavaju više naknade od malih lokalnih društava.

3.4. NEREVIZIJSKE NAKNADE

Revizorsko društvo može, osim revizorskih usluga, kao svoju djelatnost obavljati i nerevizorske usluge iz sljedećih područja: financija i računovodstva, financijskih analiza i kontrola, uključujući i dubinska snimanja, usluge davanja poreznih savjeta na način kako je uređeno posebnim propisima, ostalog poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti društava, imovine i obveza, sudskog vještačenja, izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata, održavanja stručnih seminara i edukacije, izdavanja stručnih radova.

Revizorsko društvo koje obavlja usluge iz područja financija i računovodstva, davanja poreznih savjeta, ostaloga poslovnog savjetovanja, procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza, sudskog vještačenja i usluga iz područja odgovornosti poslovodstva isključuje mogućnost obavljanja zakonske revizije u istoj pravnoj osobi za istu poslovnu godinu.[36]

Ako je revidirani subjekt tijekom razdoblja na koje se odnose financijski izvještaji preuzeo drugi subjekt ili se spojio s drugim subjektom ili je pripojio drugi subjekt ili je drugi subjekt preuzeo ili pripojio revidirani subjekt, revizorsko društvo dužno je otkriti i ocijeniti bilo koje postojeće ili nedavne interese ili odnose, uključujući nerevizorske usluge pružene tom subjektu koje bi, uzimajući u obzir dostupne zaštitne mehanizme, mogle ugroziti neovisnost ili sposobnost ovlaštenog revizora ili revizorskog društva za nastavak obavljanja revizorskih usluga nakon što preuzimanje, spajanje ili pripajanje počne proizvoditi pravne učinke.

Prekršaji revizorskog društva i samostalnog revizora

Revizorsko društvo koje obavlja zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa suočit će se s novčanim kaznama u rasponu od 200.000,00 do 800.000,00 kuna ako obavlja nerevizorske usluge iz područja financija i računovodstva, financijskih analiza i kontrola, usluge davanja poreznih savjeta, procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza, sudskog vještačenja, izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata, održavanja stručnih seminara i edukacija. Revizorskom društvu prijeti novčana kazna glede navođenja informacija koje bi mogle utjecati na neovisnost obavljanja revizorskih usluga. Nepropisno popunjena radna dokumentacija – namjerno izostavljanje informacija i nepoduzimanje mjera osiguranja za ublažavanje utjecaja na neovisnost obavljanja revizijskih usluga.[37]

[36] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 44.
[37] Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, čl. 116.

4. ANALIZA REVIZIJSKIH NAKNADA

Prema Pravilniku o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja[38] obveznici revizije obvezni su u bilješkama uz financijske izvještaje objaviti podatak o visini isplaćenih naknada za obavljene revizorske usluge.

U empirijskom dijelu rada glavni cilj je odrediti razinu koncentracije odnosno učestalost objavljivanja revizijskih naknada na tržištu revizijskih usluga u Republici Hrvatskoj. Empirijska analiza se provodi na temelju podataka o poduzećima koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi u 2018. i 2019. godini i njihovim revizijskim društvima.

4.1. OPIS UZORKA I ANALIZA UČESTALOSTI OBJAVE REVIZIJSKIH NAKNADA

Nasumičnim odabirom izabrano je petnaest dioničkih društava s Uređenog tržišta Zagrebačke burze te je kroz njihove godišnje financijske izvještaje za 2018. i 2019. godinu provedena analiza objave revizijskih naknada.

Tablica 2: Odabrana društva za provođenje analize

Društvo	**Objavljivanje revizorskih naknada**	
	2018.	**2019.**
3. Maj Brodogradilište d.d. (3MAJ)	NE	NE
Adris grupa d.d. (ADRS)	NE	NE
Brodomerkur d.d. (BDMR)	NE	NE
Croatia Airlines d.d. (CRAL)	DA	DA
Croatia osiguranje d.d. (CROS)	DA	DA
Hrvatska poštanska banka d.d. (HPB)	NE	NE
Hrvatski telekom d.d. (HT)	DA	DA

[38] Narodne novine, (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 95/16.

Hoteli Živogošće d.d. (HZVG)	NE	NE
Institut IGH d.d. (IGH)	DA	DA
Industrija nafte d.d. (INA)	NE	NE
Dukat d.d. (LURA)	NE	NE
Privredna banka Zagreb d.d. (PBZ)	NE	NE
Prehrambeno industrijski kombinat d.d. (PIKR)	NE	NE
Solaris d.d. (SLRS)	NE	NE
Zagrebačka burza (ZB)	DA	DA

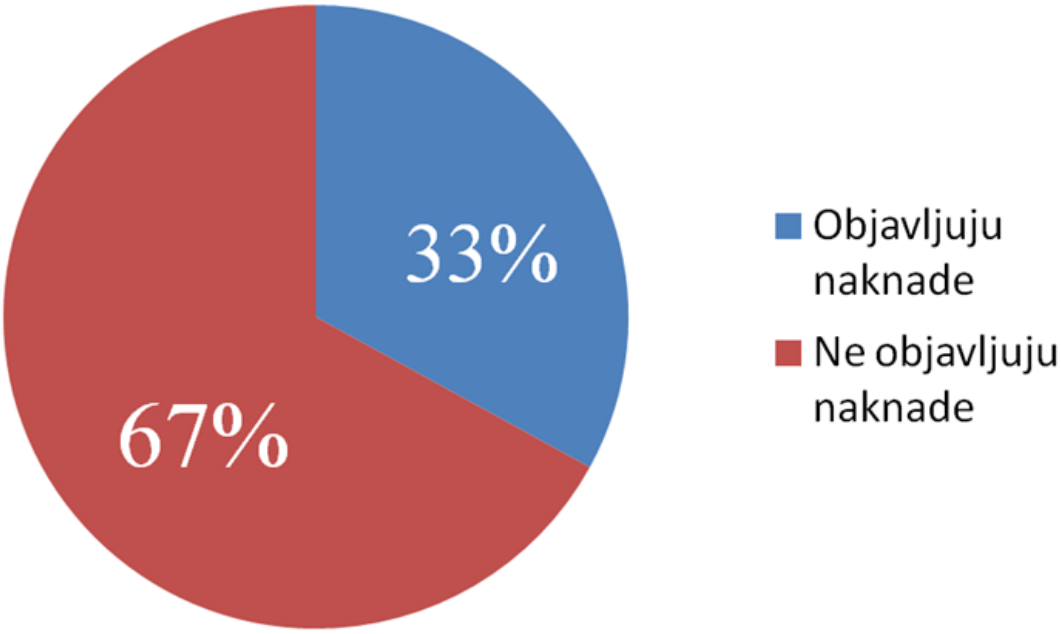
Izvor: Obrada autora na temelju podataka iz formirane baze podataka

Iz prethodno prikazane tablice lako se može uvidjeti da većina odabranih društava tokom 2018. i 2019. godine u svojim financijskim izvještajima nije objavljivala revizijske naknade, točnije njihove iznose. Društva uglavnom u bilješkama uz financijske izvještaje, gdje bi se po Pravilniku o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja[39] trebala objavljivati cijena usluge, ne spominju nikakvu naknadu revizoru. Pojedina društva navode kako naknadu za revizore tretiraju kao poslovnu tajnu.

S obzirom na navedene podatke vidljivo je da od petnaest odabranih samo njih pet objavljuje naknade, a to je svega 33% društava dok 67% ne objavljiva.

[39] Narodne novine, (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 95/16.

Grafikon 1: Transparentnost objavljivanja revizijskih naknada u 2018. i 2019. godini



Izvor: Obrada autora na temelju podataka iz formirane baze podataka

4.2. OBJAVA REVIZIJSKIH NAKNADA I USPOREDBA S POSTOJEĆIM ISTRAŽIVANJIMA

Revizorska društva ovlaštena za obavljanje revizije financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja odabranih društava, iznosi naknada prema vrsti revizorskog društva te vrsta mišljenja prikazani su u tablici 3.

Tablica 3: Prikaz revizorskih društava, iznosi naknada te vrsta mišljenja

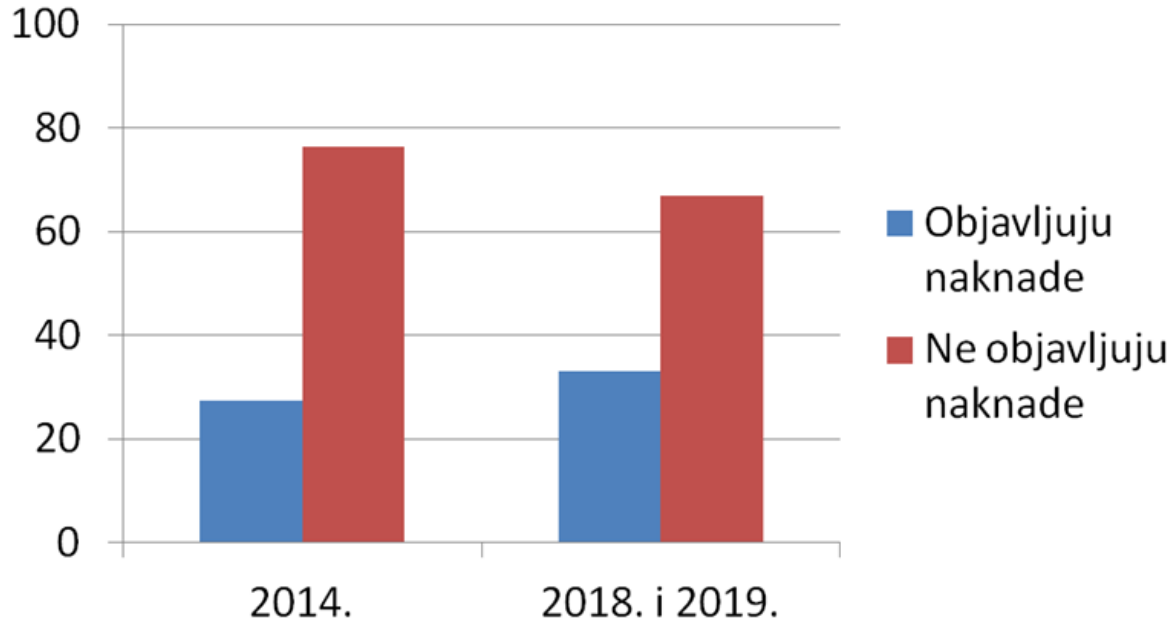
Društvo	Revizorsko društvo/ neovisni revizor	Iznos naknade		Vrsta mišljenja
		2018.	2019.	
Croatia Airlines d.d. (CRAL)	KPMG	192.000,00 kn	192.000,00 kn	Pozitivno
Croatia osiguranje d.d. (CROS)	PricewaterhouseCoopers d.o.o.	3.154.000,00 kn	3.176.000,00 kn	Pozitivno

Hrvatski telekom d.d. (HT)	PricewaterhouseCoopers d.o.o.	6.000.000,00 kn	5.000.000,00 kn	Pozitivno
Institut IGH d.d. (IGH)	PricewaterhouseCoopers d.o.o.	1.964.000,00 kn	1.964.000,00 kn	Pozitivno
Zagrebačka burza (ZB)	Deloitte d.o.o.	160.000,00 kn	159.000,00 kn	Pozitivno

Izvor: Obrada autora na temelju podataka iz formirane baze podataka

Za godine 2013. i 2014. provedena je analiza[40] od ukupno 124 dionička društva. Promatrajući zadnju godinu za koju je provedena analiza, točnije 2014., pokazalo se kako samo 27,4% društava objavljuje revizijske naknade, a ostalih 72,6% to ne ispunjavaju. Uspoređujući te brojeve s nasumično odabranih petnaest društava, odnosno s manjim uzorkom može se uočiti da se postotci nisu značajnije promijenili te da društva i dalje ne prikazuju nikakav osvrt na tu zakonsku obvezu. Revizijska naknada i dalje ostaje tajna između društva i revizora.

Grafikon 2: Usporedba 2014. godine sa analiziranim godinama



Izvor: Obrada autora na temelju podataka iz formirane baze podataka

[40] Perić, H. (2016.): Analiza revizijskih naknada i njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj, str. 42.

4.3. ANALIZA IZNOSA REVIZIJSKIH NAKNADA

S obzirom da je problem određivanja revizijskih naknada pod utjecajem mnogih čimbenika, oni determiniraju njezinu visinu, a samim time i iznos. Ne postoji minimalni ili maksimalni iznos koji se plaća za usluge revizorima već je sve određeno ugovorom između revizora i društva u kojem obavlja reviziju.

Poznato je da „Velika četvorka" značajno odskače po visinu u odnosu na druga revizorska društva u vlasništvu domaćih revizora. U Republici Hrvatskoj, bez obzira što je od 2009. godine uvedena obveza objavljivanja revizijskih naknada, objava iznosa naknada je iznimno niska.

Od izabranih društava za koje se pokazalo da ispunjavaju svoju zakonsku obvezu, prikazuje se sljedeća tablica:

Tablica 4: Prikaz najmanje, najviše i srednje vrijednosti naknada revizorima na temelju odabranih društava

Godina	Uzorak	Najmanja naknada	Najveća naknada	Srednja vrijednost
2018.	4	160.000,00 kn	6.000.000,00 kn	3.080.000,00 kn
2019.	5	159.000,00 kn	5.000.000,00 kn	2.579.500,00 kn

Izvor: Obrada autora na temelju podataka iz formirane baze podataka

Hrvatski telekom d.d. isplatio je najvišu naknadu za usluge revizora u 2018. i 2019. godini. Poznato je od 2009. kako je i tada HT d.d. isplatio šest milijuna, odnosno najviše od svih te isto tako i za 2013. godinu. Obzirom da naknade nemaju svoju minimalnu ili maksimalnu vrijednost, određene su ugovorom, a kreću se u rasponu od sto tisuća kuna pa sve do vrtoglavih milijunskih iznosa.

ZAKLJUČAK

Transparentno objavljivanje revizijskih naknada za obavljene usluge obvezno je prema Pravilniku o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja. Međutim, u Republici Hrvatskoj ističe se problematika netrasnsparentnosti istog. Poslovni subjekti odnosno društva često ne objavljuju informacije o revizijskim naknadama.

Revizija se odnosi na financijske izvještaje koji su ujedno i „najosjetljiviji" dio revizorskog posla. Sama visina revizijskih naknada trebala bi biti usklađena s količinom i vrstom revizijskog rada.

S ciljem da se analizira stanje u Republici Hrvatskoj na tu temu, za uzorak je odabrano petnaest dioničkih društava. Analiza je pokazala da od tih petnaest podatke objavljuje tek njih pet. Većina od deset netransparentnih tvrdi da revizijske naknade vodi kao poslovnu tajnu.

Nameće se zaključak kako je za visoku stopu netransparentnosti revizijskih naknada zaslužno loše funkcioniranje pravnog sustava u Republici Hrvatskoj, obzirom da se netransparentnost ne kažnjava. Osim toga, važno je napomenuti kako su i same visine revizijskih naknada upriličene bez jasnih okvira te se na taj način društvima i revizorima ostavlja prostora za manipulacije.

Nužno je navesti jasan, transparentan i javan program praćenja revizorskih usluga i naknada u Republici Hrvatskoj s jasnom konstrukcijom u koju bi bili uključeni svi oni koji su u sustavu revizije.

SAŽETAK

Revizija ima značajan utjecaj jer revizor na temelju financijskih izvještaja poduzeća izražava stručno i neovisno mišljenje kojim korisnicima tih informacija stvara povjerenje u realno i objektivno stanje tog poduzeća. U Republici Hrvatskoj objavljen je Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja kojim je izdana obveza objavljivanja revizijskih naknada u bilješkama uz financijske izvještaje. Nastoji se osigurati bolja kvaliteta revizije i konkurentnije revizijsko tržište. Određivanje iznosa naknade na tržištu revizije financijskih izvještaja izjednačilo bi mišljenje revizora s bilo kojim drugim proizvodom ili uslugom koji ima svoju cijenu. Navedeni su i definirani zakoni, standardi i načela koja se moraju poštivati kako bi provođenje revizije bilo vjerodostojno. Objašnjen je pojam revizijske naknade te ponuda i potražnja za revizijskim uslugama. Analizirana je objava revizijskih naknada te determinante koji utječu na njezin iznos. Provedena analiza je dala uvid u stanje na revizijskom tržištu. Veliki tržišni dio je pod kontrolom Velike četvorke. U Republici Hrvatskoj se povećava broj revizijskih društava koja se pripajaju i čine dio Velike četvorke. Rezultati istraživanja su pokazali da još uvijek postoji velik broj obveznika koji ne objavljuje revizijske naknade. Ne objavljivanje revizijskih naknada i dalje ostaje aktualna problematika.

Ključne riječi: revizija, revizijske naknade, determinante revizijskih naknada, Velika četvorka

SUMMARY

The audit has a significant impact because the auditor, on the basis of the company's financial statements, expresses an expert and independent opinion which creates confidence for users of that information in the real and objective situation of that undertaking. In the Republic of Croatia, the Ordinance on the structure and content of annual accounts was published, issuing the obligation to publish audit fees in the notes to the financial statements. Efforts are being made to ensure better quality of audit and a more competitive audit market. Determining the amount of compensation on the market for auditing financial statements would equate the auditor's opinion with any other product or service that has its price. The laws, standards and principles that have to be respected for carrying out the audit to be credible are listed and defined. The concept of audit fee, supply and demand for audit services is explained. The publication of audit fees and determinants influencing its amount were analysed. The analysis provided an insight into the situation on the auditing market. A large market share is controlled by the Great Four. In the Republic of Croatia, the number of audit companies that merge and form part of the Great Four is increasing. The results of the survey showed that there is still a large number of obliged entities who do not publish audit fees. Failure to publish audit fees remains an ongoing issue.

Keywords: Audit, audit fees, determinants of audit fees, Big Four

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

Tablica 1: Odabrana društva za provođenje analize

Tablica 2: Prikaz revizorskih društava, iznosi naknada te vrsta mišljenja

Tablica 3: Prikaz najmanje, najviše i srednje vrijednosti naknada revizorima na temelju odabranih društava

Grafikon 1: Transparentnost objavljivanja revizijskih naknada u 2018. i 2019. godini

Grafikon 2: Usporedba 2014. godine sa analiziranim godinama

LITERATURA

1. Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja (2007): Analiza tržišta pružanja usluga revizije na području Republike Hrvatske sa stanovišta provedbe prava i politike tržišnog natjecanja; raspoloživo na: http://www.aztn.hr/uploads/documents/odluke/TN/031-012006-01077.pdf [11.09.2020.]

2. Bilobrk, A. (2018.): Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga u Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split

3. Ćorluka, A. (2019.): Analiza koncentracije na tržištu revizijskih usluga, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split

4. Državni ured za reviziju Republike Hrvatske, raspoloživo na: http://www.revizija.hr/ [11.09.2020.]

5. Grgić, K. (2019.): Revizija financijskih izvještaja u okruženju suvremenih informacijsko – komunikacijskih tehnologija, završni rad, Fakultet ekonomije i turizma Pula

6. Lider, raspoloživo na: https://lider.media/ [11.09.2020.]

7. Ministarstvo financija Republike Hrvatske, raspoloživo na: https://mfin.gov.hr/ [11.09.2020.]

8. Narodne novine, (2020): Hrvatska revizorska komora – Odluka o objavljivanju Kodeksa etike za profesionalne računovođe (s Međunarodnim standardima neovisnosti), Narodne novine d.d. Zagreb, broj 65/20, raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/index.php/kodeks-standardi-smjernice.html

9. Narodne novine, (2016): Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 95/16, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_10_95_2052.html [11.09.2020.]

10. Narodne novine, (2018): Statut Hrvatske revizorske komore, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 58/18, 65/20, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html [11.09.2020.]

11. Narodne novine, (2018): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu [11.09.2020.]

12. Narodne novine, (2018): Zakon o reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 127/17, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2017_12_127_2873.html [11.09.2020.]

13. Perić, H. (2016.): Analiza revizijskih naknada i njihovo objavljivanje u Republici Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet Split

14. Sever Mališ. S., Novak, A., Brozović, M. (2016.): Subjekti od javnog interesa u odabranim zemljama – definiranje i posebni zahtjevi zakonske revizije, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=300146 [11.09.2020.]

15. Sever Mališ. S., Tušek, B., Žager, L. (2016.): Revizija: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

16. Službeni list Europske unije, (2014.): Direktiva Europskog parlamenta i vijeća o izmjeni Direktive 2006/43/EZ o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, broj 2014/56/EU, L158/196, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN

17. Službeni list Europske unije, (2014.): Uredba (EU) Europskog parlamenta i vijeća o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa i stavljanju izvan snage Odluke komisije 2005/909/EZ, broj 537/2014, L158/77, raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=EN

18. Specijalist.hr, Za tržište financijskih stručnjaka, raspoloživo na: https://www.specijalist.hr/ [11.09.2020.]

19. Tokić, A. (2013.): Relevantne značajke eksterne revizije u Republici Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet Osijek

20. Vitezić, N., Vuko, T., Perić, H.: Determinante revizijskih naknada u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru

21. Zagrebačka burza, raspoloživo na: https://zse.hr/

22. Zakon.hr, Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine 40/19, raspoloživo na: https://www.zakon.hr/z/546/Zakon-o-trgova%C4%8Dkim-dru%C5%A1tvima [11.09.2020.]